Jacques RENARD
Avec le concours de Jean-Michel CHAPLAIN

THÉORIE ET PRATIQUE DE L'AUDIT INTERNE

Préface de Louis GALLOIS
Président de la SNCF

Prix IFACI 1995 du meilleur ouvrage sur l'audit interne

Sixième édition

ISBN : 2-7081-3490-6



CHAPITRE 2

LE CHAMP D'APPLICATION

Dès qu'il s'est agi d'élargir le champ d'application de l'Audit Interne, on a vu apparaître de nouveaux vocables pour baliser le chemin parcouru. Mais il faut du temps pour « fixer » une terminologie et ainsi qu'on l'a vu on trouve encore des interprétations divergentes sur le sens à donner aux mots. En réalité, tout est affaire de classement et dès lors que l'on est clair sur la philosophie du classement, les mots trouvent tout naturellement la place qui leur revient. Tout comme la technique comptable distingue les dépenses par nature et les dépenses par destination, critère de la distinction entre comptabilité générale et comptabilité analytique, de même l'Audit Interne distingue un classement par objectifs (ou par nature) et un classement par destination, l'un et l'autre pouvant être disposés dans un tableau à double entrée.

Le classement par objectifs correspond au développement historique de la fonction, laquelle s'est assignée au tout début des objectifs simples, puis les a progressivement complexifiés pour arriver à la situation actuelle. Sommes-nous au terme de cette évolution ? Certainement pas, et d'autres étapes non encore discernables sont sans doute à venir. Cette évolution des objectifs peut être schématisée en trois étapes ; trois phases essentielles de développement non encore achevées, un peu comme un monde en expansion. Retenons cette métaphore de l'évolution géologique des mondes pour parler des trois âges de l'Audit Interne.

A – L'ÉVOLUTION RECONNUE

Trois points sont à préciser avant d'aborder la description :

- Il ne s'agit pas d'une évolution dans laquelle une étape chasserait l'autre. Il s'agit d'une stratification, chaque période ajoutant de nouveaux objectifs, de nouvelles complexités à la période antérieure.
- De même qu'à un même moment de l'histoire certaines civilisations étaient encore à l'âge de pierre et d'autres à l'âge de bronze, de même toutes les entreprises ne sont pas au même niveau d'évolution. Ainsi que déjà observé, certaines ont intégré l'Audit Interne dans leur culture depuis de nombreuses années et sont à un stade bien avancé ; d'autres en sont encore aux balbutiements et à la mise en place de la fonction dans ses objectifs les plus simples ; mais dans tous les cas de figure, d'une façon progressive ou d'une façon accélérée, le passage par les trois étapes est dans la logique du développement.
- Enfin, si les deux premiers stades sont aujourd'hui admis, reconnus, définis par une terminologie adoptée par tous, il n'en est pas encore de même du troisième et du quatrième en cours de réalisation et donc objets de controverses et d'expériences diverses.

1 – L'audit de conformité

C'est le point d'ancrage fondamental des stratifications ultérieures et successives. À cette période correspond la démarche simple et traditionnelle de l'auditeur et qui va consister à vérifier la bonne application des règles, procédures, descriptions de poste, organigrammes, systèmes d'information,... en bref, il va comparer la règle et la réalité, ce qui devrait être et ce qui est. Autrement dit, il va travailler par rapport à un **référentiel** et c'est en cela que son travail est relativement simple. L'auditeur, s'étant informé sur tout ce qui devrait être, signale au responsable les distorsions, les non applications (évitables ou inévitables) les mauvaises interprétations des dispositions établies ; il en analyse les causes et les conséquences et recommande ce qu'il convient de faire pour qu'à l'avenir les règles soient appliquées. Cette moisson est rapportée à l'audité qui en fait son profit, nous verrons comment ultérieurement.

Avec les manquements graves et répétés aux différentes législations et réglementations, constatés récemment, l'audit de conformité semble bien prendre une importance accrue et est toujours d'actualité. Et ce d'autant plus que les dispositions réglementaires sont de plus en plus

strictes et contraignantes (LSF en France et Sarbanes-Oxley aux États-Unis). Les évolutions dans le domaine bancaire insistent sur l'importance de cette notion (« compliance » disent les Anglo-Saxons). La MPA 2100-5 confirme cette importante observation.

Par voie de conséquence, ainsi que nous le verrons ultérieurement, le rôle de l'Audit interne s'affirme et s'accroît.

Cet audit de conformité peut aussi s'appeler « audit de régularité » : les puristes distinguent que dans le premier cas on observe la conformité avec les dispositions légales et réglementaires et dans le second cas la régularité par rapport aux règles internes de l'entreprise. Mais dans les deux cas, la démarche est la même : comparer la réalité au référentiel proposé. Cette démarche, toujours essentielle pour un auditeur interne, s'est doublée d'une approche nouvelle, l'audit d'efficacité.

2 – L'Audit d'efficacité

Progressivement on est allé plus loin dans les objectifs assignés à l'auditeur interne. Étant devenu un spécialiste du diagnostic, de l'appréciation des méthodes, procédures, analyses de postes, organisation du travail, l'auditeur a pris l'habitude d'émettre une opinion, non plus seulement sur la bonne application des règles, mais également sur leur qualité. Telle procédure est-elle opportune ? superflue ? désuète ? inutilement compliquée ? inutile ? incomplète ? inexistante ? Et ce questionnement s'est peu à peu imposé au fur et à mesure que l'auditeur interne approfondissait son analyse dans la recherche des causes.

Il n'y a plus alors de référentiel clair et précis ; ou plutôt le référentiel devient une abstraction, résultante de l'appréciation de l'auditeur interne sur ce qu'il considère comme devant être la meilleure des solutions possibles, la plus efficace, la plus productive, la plus sûre. Dans cette démarche, l'auditeur interne est d'autant plus efficace que son professionnalisme, sa connaissance de l'entreprise, son savoir-faire dans la fonction auditée sont plus importants. On voit tout naturellement s'esquisser le partage des tâches : à l'auditeur junior les audits de conformité et de régularité, mais à l'auditeur senior, plus expérimenté, les audits d'efficacité.

Lorsqu'on parle d'audit d'efficacité, on va au plus simple englobant à la fois les notions d'efficacité et d'efficience. C'est pourquoi il serait plus cohérent de parler d'audit de performance, mais le vocable « audit d'efficacité » est maintenant entré dans la pratique et le langage.

Il est toutefois utile de le décomposer en rappelant le sens des deux termes :

- L'efficacité, dont le critère est l'atteinte des objectifs fixés, et plus généralement la réponse adéquate à l'attente. C'est le « doing the right things »[1] des Anglo-Saxons.
- L'efficience, qui est le « doing the things right », et dont le critère est de faire le mieux possible, ce qui exige la meilleure des qualités quant aux connaissances (le savoir), aux techniques (le savoir-faire), aux comportements (le savoir-être) et à la communication (le faire savoir). L'efficience, *stricto sensu*, est donc très largement imprégnée par la culture.

C'est pourquoi l'audit d'efficacité entendu au sens large – et c'est un point sur lequel nous reviendrons souvent, singulièrement à propos des méthodes et procédures – est très coloré par la culture d'entreprise. Là où règne une expansion importante, lorsque l'entreprise est en pleine croissance et qu'il s'agit d'éliminer au maximum freins et facteurs de ralentissement, l'appréciation d'efficacité se fait le plus souvent en termes d'allègements et de simplifications, en conservant les risques considérés comme acceptables. Au contraire, lorsque l'entreprise est en position de moindre croissance, lorsque la culture est plus une culture de conservation des acquis qu'une culture de développement, et lorsqu'*a fortiori* la situation est celle de tous les dangers, l'appréciation d'efficacité se fait en termes d'affinement des règles et procédures, de meilleure définition des responsabilités, voire de substitution de règles plus strictes aux dispositions antérieures.

Ce poids culturel dans la conception et l'application de l'audit pèse encore plus lourd dans les développements ultimes, connus à ce jour, de la démarche d'audit : l'audit de management et l'audit de stratégie.

B – L'ÉVOLUTION EN QUESTION OU L'AUDIT DE MANAGEMENT ET DE STRATÉGIE

Source de toutes les confusions, cette dimension nouvelle de l'Audit Interne, constitue le stade ultime du développement de la fonction. Précisons au départ, et afin d'éviter un contresens encore rencontré çà

1. R. N. GREENWALD, « An internal auditor's guide to self management », *The Internal Auditor*, 1990.

et là, que l'on parle d'audit **de** management et non pas d'audit **du** management.

1 – L'Audit de Management

Il ne s'agit pas, comme certains peuvent le penser encore, d'auditer la Direction Générale en portant un quelconque jugement sur ses options stratégiques et politiques. En aucun cas, l'auditeur ne peut s'intéresser au fond des choses : ce ne sont pas ses objectifs et il n'a pas la compétence pour le faire. Il faut donc dire et répéter que l'existence d'un service d'Audit Interne n'altère en rien la liberté de choix et de décision des Directions Générales. En revanche, observer les choix et les décisions, les comparer, les mesurer dans leurs conséquences et attirer l'attention sur les risques ou les incohérences relève bien de l'Audit Interne. Pratiquer l'audit de management c'est donc toujours, et quelle que soit la définition retenue, observer la forme et non le fond.

L'audit de management (ou audit de direction pour ceux que le franglais effraie) peut s'apprécier aujourd'hui de trois façons différentes, c'est dire que l'on peut en donner trois définitions. Cette situation s'explique et se comprend parce que ce champ d'application, encore en plein développement, est pour les acteurs objet de recherches, de tentatives, d'innovations dans un secteur où la terminologie n'est pas encore fixée. Mais parmi ces trois conceptions de l'audit de management, l'une d'entre elles est en train d'acquérir droit de cité car elle correspond à la « pratique dominante » et on peut raisonnablement penser qu'elle s'imposera peu à peu.

— Dans cette première conception l'auditeur interne se fait présenter par le responsable du secteur audité la politique qu'il doit conduire. En d'autres termes, et l'on verra que c'est le préalable nécessaire à la démarche d'appréciation du contrôle interne, il doit solliciter son interlocuteur « *Monsieur le responsable de l'entretien, quelle est votre politique d'entretien ?* » ou « *Monsieur le responsable du recrutement, quelle est votre politique de recrutement ?* » ou encore « *Monsieur le Directeur des ventes, quelle est votre politique de vente ?* » ce qui signifie en clair : « *Comment concevez-vous la* **mission** *qui vous est assignée ?* ».

Cet exposé de la politique permet tout d'abord de s'assurer que l'intéressé en a une et qu'il est en mesure de l'exprimer clairement. C'est-à-dire qu'il connaît parfaitement sa mission. Si tel n'était pas le cas, on pourrait déjà en tirer un certain nombre de conséquences. L'exposé étant

fait et la connaissance de cette politique étant acquise, l'auditeur va regarder dans **quelle mesure cette politique est en ligne avec la stratégie de l'entreprise** ou avec les politiques qui en découlent. La politique d'entretien est-elle cohérente par rapport à la politique d'investissements ? La politique de publicité est-elle en harmonie avec la politique de marketing et celle-ci dans la ligne stratégique définie par la Direction générale, etc. ? Ainsi se définit l'audit de management : à l'occasion de chaque audit, une réflexion du type « audit de conformité » mais portant sur ce domaine spécifique et d'application délicate qu'est le domaine stratégique. Cette conception de l'audit de management apparaît donc d'une utilisation périlleuse : elle nécessite à l'évidence un grand professionnalisme, une bonne connaissance de l'entreprise et une autorité suffisante pour être écoutée des responsables quant aux recommandations susceptibles d'être formulées dans ce domaine.

C'est dire que cet « audit de management » est en fait exercé par des responsables d'Audit Interne, des chefs de mission ou à tout le moins par des auditeurs très confirmés. Il s'inscrit dans la droite ligne de l'appréciation du gouvernement d'entreprise préconisée par la définition de l'Audit Interne. Cet audit peut se manifester ou bien sous la forme d'une mission d'audit spécifique et portant sur un sujet fondamental d'examen de conformité entre la politique d'une fonction et la stratégie de l'entreprise. Mais « l'audit de management » peut aussi trouver à s'exercer au sein d'une mission d'audit « traditionnelle » et dans laquelle certains constats et donc certaines recommandations sont de nature « audit de management » comme d'autres peuvent être de nature « audit de conformité » ou « audit d'efficacité ».

— Cette remarque vaut également pour la seconde conception de l'audit de management, nettement moins pratiquée que la première, mais qui n'est pas incompatible avec elle. Dans cette optique, l'auditeur interne porte son regard non plus vers le haut, mais vers le bas, non plus vers les aspects politiques ou stratégiques de l'entreprise compris dans leur globalité, mais vers la mise en œuvre sur le terrain. Dans cette démarche, en effet, l'auditeur s'étant fait expliquer, comme dans le premier cas, quelle est la politique du responsable de l'unité auditée, quelle est sa mission, il va ensuite se rendre sur le terrain pour examiner dans quelle mesure cette politique est :

- connue,
- comprise,
- appliquée.

et si ceux qui sont chargés de la mettre en œuvre ont bien en main les moyens pour le faire.

En vérifiant la façon dont les politiques sont conçues, transmises et exécutées, tout au long de la ligne hiérarchique, l'auditeur réalise pleinement son rôle – ultérieurement décrit – d'appréciateur du Contrôle Interne. Là encore nous avons affaire à une sorte d'audit de conformité, mais conformité non plus entre une politique et la stratégie globale, conformité cette fois entre une politique et sa mise en œuvre.

— La troisième conception de l'audit de management est évoquée pour mémoire car elle n'est que peu pratiquée. Mais elle existe et mérite à ce titre d'être citée. Elle existe essentiellement dans certains grands groupes internationaux dans lesquels on doit respecter un processus formalisé d'élaboration de la stratégie de l'entreprise. En d'autres termes, la Direction générale locale doit suivre un certain processus de concertation, de propositions et d'approbation avec la Direction générale du Groupe : au terme de ce processus la stratégie à retenir est définie et approuvée.

L'audit de management – disent alors les tenants de cette troisième conception – va consister à réaliser l'audit de ce processus d'élaboration de la stratégie ; donc là également, audit de conformité mais portant sur une matière noble, dans laquelle la Direction générale est impliquée au premier chef, à savoir le respect des règles définies pour l'élaboration de la stratégie.

■ Illustrations

Illustration 1

Audit de management du service Publicité dans une grande entreprise (1re conception)

L'auditeur va s'assurer que la politique suivie est en cohérence avec celles de la vente et du marketing :

- *cibles identiques*
- *portant sur les mêmes produits*
- *selon un processus prévu d'évolution analogue (augmentations ou diminutions en %)*
- *en respectant la stratégie budgétaire définie pour tous*
- *supports publicitaires adaptés aux cibles.*

Illustration 2

Audit du processus d'élaboration de la stratégie (3e conception) :

Cet audit portera sur cinq points :

1. *Hypothèses conjoncturelles :*
   s'assurer que la conjoncture a été analysée, que des hypothèses ont été retenues et que celles-ci sont régulièrement mises à jour en fonction de l'actualité.
2. *Diagnostic économique de l'entreprise :*
   s'assurer que ce diagnostic est réalisé et qu'il prend en compte les forces et les faiblesses de l'entreprise.
3. *Définition des objectifs et des contraintes :*
   - *s'assurer que ces objectifs ont été définis et qu'il y a cohérence entre :*
     - *les objectifs commerciaux,*
     - *les objectifs de production,*
     - *les objectifs financiers.*
   - *s'assurer que ces objectifs ont pris en compte le cadre réglementaire et les règles d'éthique qui doivent être respectées.*
4. *Définition des objectifs :*
   s'assurer de la définition des objectifs généraux de l'entreprise et de leur cohérence.
5. *Planification des actions :*
   L'auditeur s'assure que ces objectifs sont pris en compte dans le cadre d'un Plan régulièrement actualisé.

2 – L'Audit de Stratégie

Allant au-delà, et partant de ces différentes conceptions, on commence à parler d'**Audit de Stratégie**, conçu comme une confrontation de l'ensemble des politiques et stratégies de l'entreprise avec le milieu dans lequel elles se situent pour en vérifier la **cohérence** globale. Cette conception confirme la pétition de principe en vertu de laquelle l'Auditeur Interne ne saurait en aucun cas prétendre apprécier les politiques et stratégies, son rôle se limite à souligner éventuellement les incohérences. Observons cependant que ces simples révélations peuvent conduire la Direction Générale à modifier au fond tel ou tel point pour retrouver une cohérence globale, mais on se situe alors hors du champ d'application de l'Audit Interne.

Mais quelle que soit l'option appliquée, il s'agit là d'audits de haut niveau, exigeant des compétences sérieuses et qui – en dépit des déclarations – ne sont encore pratiqués que par quelques-uns. Il est certain que cette ultime étape en cours de développement laisse présager des conceptions plus élaborées de l'Audit Interne. Les avancées pressenties sur l'audit du gouvernement d'entreprise prennent place dans ce contexte.

C'est à partir de ces réflexions que s'est posée la question du rôle de l'Auditeur interne dans l'appréciation de la performance. Le respect des bons principes exige que l'auditeur ne porte pas de jugement sur la performance atteinte ou à atteindre, mais qu'il s'assure que la Norme de performance assignée est connue et réalisable. En d'autres termes il doit veiller à l'existence :

- d'objectifs de performance,
- de moyens suffisants pour les atteindre,
- d'un système d'information pour les mesurer.

Quoi qu'il en soit l'analyse de cette évolution historique conduit à la définition de quatre « natures » d'audit, admises et reconnues par tous.

C – LE CONSEIL

La mission de Conseil – porte ouverte par la nouvelle définition de l'Audit Interne– est strictement balisée dans les Normes professionnelles.

1 – Modalités et champ d'application

La mission de Conseil ne se confond pas avec les recommandations des missions d'audit, lesquelles s'appuient sur des constats de dysfonctionnement. Ce sont des missions spécifiques, nommées comme telles et devant être si possible définies dans un accord écrit.

On distingue en fait (MPA 1000.C1-2) :

- Les missions formelles : planifiées et faisant systématiquement l'objet d'un accord écrit.
- Les missions informelles telles que participations à des comités.
- Les missions exceptionnelles : opérations de fusion/acquisition par exemple.
- Les missions en situation de crise.

Les Normes précisent que toutes ces modalités doivent figurer dans la Charte d'Audit afin que nul n'en ignore. Mais on perçoit bien que la véritable novation et les promesses de développement sont dans le premier point. (Missions formelles).

2 – Préservation de l'indépendance et de l'objectivité

C'est le problème majeur et qui en fait hésiter plus d'un. De fait il peut y avoir altération de l'indépendance dans deux cas :

- Chevauchement entre mission d'Audit et mission de Conseil sur le même sujet. Pour minimiser le risque on recommande d'éviter de faire un audit dans l'année qui suit la mission de Conseil ; ou à tout le moins d'éviter l'emploi des mêmes auditeurs ou des mêmes managers.
- Mission de Conseil réalisée par des auditeurs dans un domaine dont ils ont auparavant assumé la responsabilité. Les Normes recommandent alors d'informer le client. Est-ce bien suffisant ? N'y a-t-il pas là un risque grave de confusion ? On ne peut s'empêcher de penser aux problèmes de compatibilités rencontrés par l'Audit Externe sur des thèmes comparables sinon identiques.

3 – Éléments à prendre en compte

- Il ne peut y avoir Conseil sans compétence **reconnue**. La Norme 1210.C1 fait obligation de refuser la mission si la compétence n'est pas au rendez-vous : sagesse élémentaire mais qui suppose une capacité d'autocritique qui n'existe pas toujours.
- L'auditeur doit prendre en compte tous les risques, y inclus ceux révélés dans les missions d'audit ; d'évidence on ne peut pas ne pas le faire mais l'image de l'auditeur risque d'en être brouillée. Étendant le droit de suite des missions d'Audit aux missions de Conseil on ajoute même que dans celles-ci l'auditeur peut également prendre en compte les risques situés hors du champ de sa mission. On peut se demander si on reste bien dans l'esprit d'une mission de Conseil laquelle repose très formellement sur un contrat.
- Procédure et communication des résultats doivent être définis par le responsable d'Audit Interne, tout comme les modalités de suivi, de mise en œuvre et de conservation des résultats. On recommande donc d'éviter en tous points improvisation et approximation.

4 – Analyse critique

Vouloir faire de l'auditeur interne un partenaire à part entière en le faisant descendre de sa tour d'ivoire pour mieux participer à la vie de l'organisation est à coup sûr un progrès sensible. Mais on peut se demander si le moment est judicieusement choisi. On pressent bien que les conflits et contradictions – et quelques-uns ont été évoqués – peuvent être des empêchements majeurs. Il n'est pas douteux que pour réussir cette mutation l'auditeur interne devra faire preuve non seulement de la compétence déjà évoquée mais également d'une grande perspicacité.

- Il devra en premier lieu veiller à ce que les managers qui, en tout état de cause, décident (MPA 100.C1-1) s'approprient les conseils des auditeurs, s'interdisant par là même de faire retomber sur ces derniers les éventuelles conséquences néfastes des décisions prises.
- Il devra également être attentif à ce que l'activité Conseil ne dévore pas l'activité Audit, allant jusqu'à se substituer à elle (*cf.* L. Vaurs : préface à « Audit Interne : ce qui fait débat »). À ce jour les missions de conseil représentent 27 % des missions (21 % en 2002). L'augmentation du chiffre est largement due à l'implication des services d'audit interne dans la mise en œuvre des nouvelles réglementations.

Les difficultés sont donc bien réelles qu'il faut surmonter en sus du changement culturel qu'impose cette nouvelle dimension. Ces obstacles seront-ils surmontés ? Cette nouvelle dimension sera-t-elle appréhendée ? Les options restent ouvertes : l'avenir nous dira si les promoteurs de cette novation ont su viser juste.

D – PRÉCISONS NOTRE VOCABULAIRE

On peut alors mieux situer, tout ce qui est trop souvent présenté à tort et à travers comme des modalités spécifiques de l'Audit Interne et qui seraient d'une nature originale : audit des procédures, audit de sécurité, audit informatique, audit social. Tout devient clair au contraire lorsqu'on adopte la notion bien connue des comptables : classement par nature et classement par destination.

Le classement par nature d'audit ou par objectif correspond aux quatre catégories précédemment analysées :

- audits de conformité/régularité,

- audits d'efficacité,
- audits de management,
- audits de stratégie.

À ces quatre catégories correspondent des audits que l'on peut qualifier « par destination », qui correspondent aux différentes fonctions de l'entreprise et qui, pour cette raison, sont dits « opérationnels ». Ils concernent **toutes** les activités de l'entreprise, y inclus bien évidemment la fonction comptable et financière, mais avec pour objectif d'examiner la façon dont elles sont opérées. Il y aura donc autant de catégories d'audits opérationnels que de fonctions. Cette approche est particulièrement enrichissante d'un double point de vue.

1 – La Géographie de l'Audit Interne

Cette approche permet de dresser la géographie de l'Audit Interne dans l'organisation. Sur le tableau ci-après on peut, en effet voir très précisément quelles sont les fonctions qui ne sont pas encore couvertes par l'Audit ; et dans chacune d'elles si on en est au simple stade de l'audit de régularité ou si l'on est allé plus loin. Dans le même temps, on perçoit bien à quel point il est contradictoire d'opposer par exemple « Audit de la sécurité » à « Audit d'efficacité ».

La fonction « Sécurité » est en effet une fonction comme les autres et, à ce titre, peut se concevoir aux trois niveaux d'intervention antérieurement définis :

► niveau 1

Audit de conformité/régularité : c'est-à-dire s'assurer que tous les dispositifs mis en place pour l'application des règles internes de l'entreprise et de la réglementation externe, en matière de sécurité, sont appliqués et fonctionnent parfaitement[1].

L'évolution la plus récente, et singulièrement dans le domaine bancaire, insiste sur l'importance de cette notion de conformité aux règles et qui n'est pas – tant s'en faut – amoindrie par les niveaux subséquents.

1. On verra ultérieurement que organigrammes, analyses de postes, procédures, etc. sont alors à considérer.

► niveau 2

Audit d'efficacité. C'est-à-dire s'assurer que les dispositifs mis en place pour maîtriser la fonction sécurité sont adéquats, efficaces et qu'il n'y a pas lieu de les modifier, d'en supprimer certains ou d'en ajouter d'autres. Bref, recommander tout ce qu'il y a lieu de faire pour une meilleure efficacité dans l'exercice de la fonction Sécurité, c'est-à-dire pour atteindre les objectifs fixés dans ce domaine.

► niveau 3

Audit de management. La politique de sécurité est-elle en cohérence avec la stratégie de l'entreprise ? Sinon quels sont les points qu'il faut modifier pour réaliser cette adéquation ?

► niveau 4

Audit de stratégie. La stratégie sécuritaire est-elle en cohérence avec la stratégie des autres fonctions de l'organisation ?

Et ce même raisonnement peut être fait pour **toutes** les fonctions.

On peut observer également que l'expression « Audit des procédures » parfois utilisée comme la définition d'une catégorie d'audit spécifique est en dehors de toute logique. On trouve – ou plutôt on devrait trouver – des procédures dans toutes les fonctions : c'est même un dispositif essentiel que l'auditeur aura à apprécier. Bien évidemment, on peut imaginer une mission d'audit « restrictive » qui se limiterait à l'audit des procédures ; ce n'est pas pour autant que se trouverait créée une nature d'audit particulière[1].

2 – La fin des confusions

Mais l'intérêt essentiel de cette approche est de mettre un point final aux confusions entre Audit Interne et Audit Externe, confusions en voie d'extinction suite aux récentes clarifications des professionnels et de la réglementation.

Parmi toutes les fonctions de l'entreprise figurent, bien évidemment, la fonction comptable et la fonction financière. Comme les autres, elles

1. *Cf. Revue Française de l'Audit Interne,* n° 88 – J. RENARD, « Précisons notre vocabulaire ».

rentrent dans le champ d'application de l'Audit Interne, comme les autres, elles sont susceptibles d'être examinées du point de vue régularité/efficacité/management. Un tel examen par les auditeurs internes ne se confond pas avec « l'Audit Financier et Comptable » *stricto sensu*, lequel ne poursuit pas les mêmes objectifs et n'utilise pas la même méthode. On devrait réserver ce dernier terme à l'Audit Externe, lequel poursuit des objectifs qui lui sont propres et qui ne coïncident pas avec les objectifs de l'Audit Interne, même si les convergences sont nombreuses.

- Audit financier et comptable : certifier la régularité, la sincérité et l'image fidèle des Comptes, Résultats et états financiers, et cela est le rôle de l'Audit Externe, que l'on développera plus précisément au chapitre 4.
- Audit de la fonction comptable par les auditeurs internes : porter un jugement sur la maîtrise de la fonction par les responsables et recommander les dispositions à prendre pour l'améliorer.

Et si d'aventure des services d'Audit Interne se préoccupent de certification des comptes – il y en a – cela signifie simplement que leur champ d'activité déborde sur le terrain de l'Audit Externe.

De même, lorsque les auditeurs externes se préoccupent du contrôle interne de la fonction comptable ils exercent alors leurs talents dans un domaine qu'ils ont en commun avec les auditeurs internes, d'où la nécessaire collaboration dont nous reparlerons ultérieurement.

Mais de même que l'Audit Interne est universel, de même – ce qui n'a pas toujours été bien perçu par les exégètes – l'audit financier et comptable des auditeurs externes est, lui aussi, susceptible de s'intéresser à l'ensemble des fonctions dès l'instant qu'elles génèrent des chiffres et des données pouvant influencer le Résultat et les états financiers.

Et cette situation est de plus en plus fréquente depuis que nombre de données sont saisies à la source.

D'où le tableau ci-après symbolisant le champ d'application de l'Audit et montrant fort bien la complémentarité entre les deux fonctions, singulièrement dans la partie grisée du schéma.

Champ d'application

Entreprise X	Audit Interne				Audit Externe
	Audits opérationnels				
Fonctions	Régularité/ Conformité	Efficacité	Mana-gement	Stratégie	Audits Financiers et comptables
Achats					
Fabrication					
Comptabilité *					
Trésorerie					
Entretien					
Ventes					
Sécurité					
Informatique					
Juridique					
Ressources humaines					
Etc. [1]					

1. Autant de catégories que de fonctions dans l'entreprise
(Y inclus la fonction comptable : *)

■ Illustrations

Illustration 1

Exemple d'une mission portant sur l'Audit de la fonction entretien d'une usine. L'auditeur interne examine les points suivants :

- *Audit de conformité : les dispositions, règles, procédures, organisation définies par l'entreprise dans le cadre de cette fonction sont-elles respectées ? Les dispositions réglementaires relatives à la sécurité sont-elles suivies ? Cet examen englobe, bien évidemment, les règles d'organisation et de fonctionnement de la comptabilisation des opérations d'entretien (essentiellement analytiques).*
- *Audit d'efficacité : la gestion de cette fonction est-elle conduite avec le maximum d'efficacité et d'efficience ?*
  - *avec la maximum d'efficacité : les objectifs assignés peuvent-ils être et sont-ils atteints ?*
  - *avec le maximum d'efficience : les objectifs assignés ne peuvent-ils être améliorés, dépassés ?*

L'auditeur interne examine entre autres choses quels sont les indicateurs, les systèmes d'information utilisés ; quelles mesures peuvent être prises pour que les dispositions, règles, procédures, etc. soient mieux adaptées ; pour qu'elles permettent de supprimer dysfonctionnements et insuffisances dans l'entretien de l'usine.

- *Audit de management : on regarde si la mission du responsable de la fonction est clairement définie :*
  - *Entretien pour prévenir toute panne ou incident de fonctionnement ?*
  - *ou Entretien pour réduire le budget à son coût minimum ?*
  - *ou Entretien pour faire durer les installations le plus longtemps possible ?*

  Et s'étant fait expliquer la politique d'entretien, l'Auditeur interne s'assure qu'elle est en ligne avec la stratégie de l'entreprise et singulièrement la fabrication.
- *Audit de stratégie: l'auditeur interne s'assure que la politique d'entretien est en cohérence avec les politiques des autres fonctions de l'usine.*

Illustration 2

Exemple d'une mission portant sur l'Audit du service médical. L'auditeur interne examine les points suivants :

- *Audit de conformité/Régularité : c'est ici et avant tout l'examen du respect des dispositions législatives et réglementaires relatives à la médecine du travail. C'est aussi l'examen de la conformité avec les règles de l'entreprise si celles-ci sont plus strictes et plus exigeantes que les dispositions légales. C'est également l'analyse de la conformité avec toutes les dispositions prises pour le bon fonctionnement du service.*
- *Audit d'efficacité : à ce stade l'auditeur examine si ces dispositions, cette organisation permettent de fonctionner avec le maximum d'efficacité. Il examine le système d'information dont disposent les responsables pour mesurer le respect des directives et l'amélioration de la fonction médicale tant en qualité qu'en activité.*
- *Audit de management : la mission du service étant définie, est-elle conforme à la stratégie de l'entreprise, dans la mesure où la réglementation laisse une marge d'initiative dans ce domaine ?*
- *Audit de stratégie : l'auditeur examinera la cohérence avec toutes les autres fonctions, et singulièrement celles exigeant des travaux de nuit, ou dangereux, ou insalubres.*

Les nouvelles missions de conseil ouvertes aux auditeurs internes ont conduit les professionnels à nommer :

- missions d'assurance les missions traditionnelles d'audit (allusion au vocable de la définition officielle),
- missions de conseil les missions définies comme telles,

les deux concernant la fonction d'Audit Interne dont nous pouvons maintenant aborder la définition.